

0-793792

На правах рукописи

Карельская

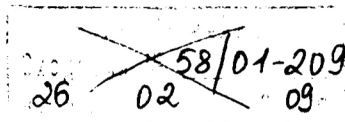
Карельская Светлана Николаевна

ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Специальность 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург - 2009



Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Соколов Вячеслав Ярославович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Скобара Вячеслав Владимирович

кандидат экономических наук, доцент
Карташова Ирина Валериевна

Ведущая организация -

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева»



Защита состоится «16» июня 2009 года в 15⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета Д 212.237.06 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов» по адресу: 191023, Санкт-Петербург, ул. Садовая, д.21, ауд. 4

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

Автореферат разослан «11» апреля 2009 года

Ученый секретарь
диссертационного совета



Е.Б. Капралова

I. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Последние двадцать лет российский бухгалтерский учет находится в состоянии реформирования с целью сближения с Международными стандартами финансовой отчетности (далее - МСФО). В этой системе отчетности центральное место отведено бухгалтерскому балансу. Такое положение баланса обуславливается признанием основными пользователями отчетности инвесторов, которых интересует изменение их имущества, рыночная капитализация инвестиций, находящая отражение в показателях бухгалтерского баланса. В нашей стране долгие годы эта группа пользователей отсутствовала. Бухгалтерский учет и формируемая на его основе отчетность были ориентированы на удовлетворение интересов государства и в его лице администрации предприятия. Развитие рыночных отношений привело к появлению новой группы пользователей и изменению целей бухгалтерского учета и отчетности.

В теории бухгалтерского учета с 30-х годов XX в. за бухгалтерским балансом закреплено центральное положение, но выделение баланса в качестве основной отчетной формы на практике требует возобновления и развития балансоведения, переосмысления его богатого научного наследия.

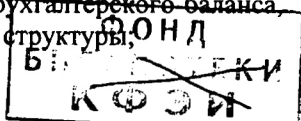
Познание сущности любого явления наиболее полно обеспечивается изучением процесса возникновения и изменения рассматриваемого объекта во времени, то есть его эволюции. Изучение бухгалтерского баланса в историческом контексте позволяет установить причины его возникновения, объясняет современное понимание в целом баланса и его составных частей, раскрывает взаимосвязь целей его формирования.

Все сказанное обусловило выбор темы диссертационного исследования и позволило сформулировать его основные цели и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель состоит в представлении целостной картины, отражающей историко-эволюционный процесс развития бухгалтерского баланса, в определении современного его положения в системе бухгалтерской отчетности и в установлении направления дальнейших изменений.

В соответствии с поставленной целью, в работе решались следующие основные задачи:

- выявить историческое понимание бухгалтерского баланса, динамику теории и практики его построения и структуры;



- раскрыть роль и место бухгалтерского баланса в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- изучить многообразие существующих теорий бухгалтерского баланса;
- обосновать необходимость изменения применяемого бухгалтерского баланса;
- разработать новую форму бухгалтерского баланса, раскрывающего информацию актуальную пользователям отчетности.

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационной работы является комплекс теоретических и методологических вопросов, связанных с пониманием, формированием и использованием бухгалтерского баланса.

Объектом исследования выступали бухгалтерские балансы предприятий, опубликованные в составе публичной отчетности и в монографиях, посвященных изучению деятельности отдельных компаний.

Теоретической основой диссертационного исследования явились научные труды классиков российской учетной мысли: Н.С. Аринушкина, Н.Р. Вейцмана, Р.Я. Вейцмана, Я.М. Гальперина, И.А. Кошкина, И.Р. Николаева, Н.С. Помазкова, А.П. Рудановского; теоретико-методологические разработки современных отечественных ученых: И.Н. Богатой, Н.А. Бреславцевой, Н.Н. Карзаевой, В.В. Ковалева, М.И. Кутера, А.Д. Ларионова, Ж.Г. Леонтьевой, В.Д. Новодворского, В.Ф. Паляя, В.В. Патрова, Я.В. Соколова и др.; зарубежных авторов: Й. Бетге, М.Ф. Ван Бреда, Р. Мэтьюса, Б. Нидлза, Ф. Обербринкмана, Ж. Ришара, Э.С. Хендриксена и др. Анализировались труды по истории бухгалтерского учета и юриспруденции: О.О. Бауэра, А.М. Галагана, В. Джитти, В.А. Маздорова, Т.Н. Мальковой, Р. де Рувера, Я.В. Соколова, К.Ю. Цыганкова, Г.Ф. Шершеневича, С.А. Щенкова и др.; работы по ведению бухгалтерского учета и балансоведению прошлых периодов: Н.А. Блатова, П. Герстнера, А. Гильбо, З.П. Евзлина, Н.А. Кипарисова, В. Ле Кутра, Е. Леоте, А.К. Рощаховского, И.Ф. Шера и др. Использовались российские и зарубежные законодательные акты, регламентирующие сферу предпринимательской деятельности, бухгалтерского учета и налогообложения XVIII-XXI вв. Проведенное исследование, кроме того, рассматривает основные положения МСФО.

Методологической основой исследования является системный, комплексный, исторический и логический подходы, обеспечившие обоснованное раскрытие экономической природы, сущности и содер-

жания бухгалтерского баланса. При определении и решении поставленных задач применялись такие общенаучные методы познания, как восхождение от явления к сущности, анализ и синтез, обоснование причинно-следственных связей, а также конкретно-научные методы: наблюдение, сравнение, классификация, группировка, интерпретация, суждение и др.

Научная новизна работы заключается в углубленном исследовании эволюционного развития теоретических и практических основ формирования и использования бухгалтерского баланса. При проведении исследования были получены следующие наиболее существенные научные результаты:

1. сформулирована классификация этапов становления и развития бухгалтерского баланса;
2. выявлены особенности развития бухгалтерского баланса в советский период;
3. обоснована типология бухгалтерских балансов и разработана их актуализированная классификация;
4. разработана новая форма бухгалтерского баланса и рекомендации по изменению прочих отчетных форм, раскрывающие информацию о двух оценках объектов учета и структуре финансового результата, с разделением на итог хозяйственной деятельности и эффект от переоценки активов и обязательств;
5. предложена методология бухгалтерского учета, позволяющая формировать необходимые сведения для составления отчетности по предлагаемым формам.

Практическая значимость исследования связана с возможностью использования его результатов при составлении публичной и внутренней отчетности коммерческих предприятий; при подготовке методических материалов по циклам дисциплин истории бухгалтерского учета, теории бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности, балансоведения, бухгалтерского дела.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в опубликованных работах, а также рассматривались на международных конференциях «Ломоносов 2006» и «Ломоносов 2007» (Москва, 2006-2007); всероссийской научно - практической конференции «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» (Иркутск, 2006); научно - практической конференции «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития» (Санкт-Петербург, 2006); на научной сессии профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и

аспирантов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов по итогам 2005 г. Некоторые положения исследования использовались при разработке методических указаний по курсу «История бухгалтерского учета» (указания, рефераты, тесты) для студентов специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Отдельные результаты диссертационного исследования приняты и частично внедрены в ОАО «Унипак» и ЗАО «Пластмассы» (Санкт-Петербург).

Публикации. По теме диссертации опубликовано восемь печатных работ общим объемом 2,2 п.л., из них авторских – 2 п.л.

Содержание и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

Во введении раскрыта актуальность выбранной темы, определены цель и задачи исследования, сформулированы основные результаты, определяющие научную новизну, теоретическую и практическую значимость выполненной работы.

Первая глава «Развитие бухгалтерского баланса» выявляет вопросы, касающиеся методологии составления и использования бухгалтерского баланса. В ней определены основные этапы становления и эволюции бухгалтерского баланса как в теории, так и на практике.

Во второй главе «Виды бухгалтерских балансов» исследовано их многообразие и типология, разработана актуализированная классификация.

В третьей главе «Современный бухгалтерский баланс» определено место баланса в современной системе отчетности и выявлен приоритетный в настоящее время пользователь отчетности. Определены информационные границы существующей системы отчетности. Разработана новая форма бухгалтерского баланса.

Приложения содержат дополнительный аналитический, иллюстративный материал, разработанные формы отчетности.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И НАУЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

1. Этапы становления и развития бухгалтерского баланса

В работе выделены десять этапов становления и развития бухгалтерского баланса: 1) появление практики формирования и представления отчетности, характеризующей имущественное положение хозяйствующего субъекта (Римская цензовая отчетность); 2) широкое распространение практики формирования отчетности об имуществе

венном положении (Италия XIII в.); 3) появление инвентарного баланса (Италия XIV в.); 4) появление учетного баланса (Италия XV в.); 5) литературное описание учетного баланса (первое - Б. Котрульи, Италия, 1458 г.; наиболее значимое для развития баланса – Л. Пачоли, Италия, 1494 г.); 6) литературное описание отчетности (первое – Г. де Тескада, Испания, 1546 г.); 7) появление Французского коммерческого кодекса (1673 г.); 8) появление группы пользователей отчетности, удаленной от управления предприятия (XVIII - XIX в.); 9) появление теорий бухгалтерского учета, признающих бухгалтерский баланс центральной категорией учета (начало XX в.); 10) появление и развитие балансоведения (XX-XXI в.). Такая периодизация развития баланса связана с тем, что в настоящее время бухгалтерский баланс – это, с одной стороны, отчет об имущественном состоянии предприятия, а с другой, это таблица, представляющая в обобщенном виде сведения об остатках на счетах. На первых этапах развития это были два самостоятельных документа.

Отчет об имущественном положении появился в Римской империи, где требовалось периодическое представление цензовой отчетности, составляемой в форме инвентаризационной описи. Этот документ еще не был сбалансированным. Такая форма появилась только после того, как в учете стали выделять особый объект – капитал. Необходимость его раскрытия возникла в начале XIV в. в связи с распространением практики создания товариществ, предполагающей объединение имущества нескольких предпринимателей. Особенность этих предприятий состояла в заранее определенном сроке существования, по истечении которого имущество разделялось по особому отчету – ликвидационному балансу. В этих организациях использовался инвентарный баланс.

Учетный баланс появился в деятельности предприятий, не имеющих заранее ограниченного срока существования, где перед бухгалтерским учетом ставились иные задачи, решение которых привело к созданию двойной записи, позволившей формировать баланс без использования данных инвентаризации. В большинстве предприятий этот баланс длительное время применялся исключительно как таблица проверки правильности записей на счетах. Именно такую характеристику он получил в первых книгах, посвященных двойной бухгалтерии, самой известной из которых является «Трактат о счетах и записях» Л. Пачоли (1445-1517). Эта работа служила основой многих книг первого цикла литературы по бухгалтерии, изданных в Германии, Нидерландах, Франции и Англии. Дальнейшее развитие бухгалтерского баланса связано с изменением функций инвентарного и учетного баланса (табл.1).

Эволюция функций инвентарного и учетного балансов

Период	Инвентарный баланс	Учетный баланс
XIV в.	Ликвидационный отчет	Нет
XV- XVI вв.		Таблица для контроля правильности разности по счетам
XVII в.	Отчет об имущественном положении	Отчет об имущественном положении, требующий проверки инвентаризацией
XVIII – XIX вв.		
XX в.	Проверка правильности учетного баланса	Отчет об имущественном положении, ориентированный на выявление финансового результата (динамический)
XXI в.		Отчет об имущественном положении, ориентированный на выявление стоимости имущества предприятия (статический)

Наиболее значимым событием для развития бухгалтерского баланса стало принятие в 1673 г. Французского Коммерческого кодекса, потребовавшего регулярного составления баланса. Следуя за практикой своего времени, этот документ предписывал формирование инвентарного баланса. Признание учетного баланса произошло позже. Первой страной, в законодательстве которой появилось упоминание об учетном балансе, стала Россия, где в годы правления Иоанна VI был утвержден Устав о банкротах. В большинстве стран такое предписание появилось только в следующем веке. К этому времени возникла необходимость в регулярном формировании баланса. Главной причиной этого стало распространение практики создания акционерных обществ, которая привела к разделению функций владения и управления предприятием. Удаленные от управления собственники нуждались в информации, представленной в бухгалтерской отчетности. Появление этой группы пользователей отчетности потребовало объяснения правил бухгалтерского учета и формирования отчетности. Это привело к рождению науки (теории) бухгалтерского учета.

Первой возникла *юридическая* теория бухгалтерского учета, в рамках которой предметом учета признавались расчеты собственника с агентами (лицами, занятыми на предприятии) и корреспондентами (физическими и юридическими лицами, с которыми предприятие ведет расчеты). Баланс в этой теории понимался как сумма счетов и определялся как таблица, в активе которой показываются владельцы ценностей, а в пассиве - собственники. На смену юридической теории

пришла *экономическая*. Сторонники этого направления предметом учета называли капитал предприятия во всех его проявлениях. Бухгалтерский баланс при таком подходе понимался как таблица, показывающая в пассиве собственников имущества, представленного в активе.

Таблица 2

Основоположники научных теорий бухгалтерского учета¹

Предмет	Методология	
	Одного ряда	Двух рядов
Юридическая	Э. Дегранж (1763-1818), Л.Р.Дикси (1864-1932)	Дж.Чербони (1827 -1917)
Экономическая	Е.Е. Сиверс (1852-1917), Л.И. Гомберг(1866-1935)	И.Ф. Шер (1846 - 1924), Н.С. Лунский (1867-1956)

Несмотря на различия эти теории объединяло общее понимание техники двойной записи: дебет трактовался как вход, а кредит как информационный выход. Однородность значения дебета и кредита в каждом счете позволили эти теории назвать теориями одного ряда счетов. В конце XIX в. ученые существенно разошлись во взглядах на методологию учета, что привело к появлению теорий двух рядов счетов, основным положением которых является утверждение, что правила записи на счетах зависят от специфических особенностей каждой группы счетов.

Для развития бухгалтерского баланса важным событием стало появление экономической теории двух рядов счетов, в рамках которой сформировалась теория, рассматривающая бухгалтерский баланс как системообразующий элемент учета, лежащий в основе объяснения двойной записи, структуры бухгалтерских счетов и правил их корреспонденции.

Признание баланса центральной категорией бухгалтерского учета стало началом следующего этапа его развития, выделения особой отрасли теории – балансоведения², в рамках которой еще в начале

¹ Таблица 2 сформирована по работам: Кошкина И.А. Построение бухгалтерского баланса (теория баланса).- Л.: 1-я тип. Гизлегпрома, 1940.- 120 с.; Мальковой Т. Н. История бухгалтерского учета: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005. – 352 с.; Помазкова Н.С. Счетные теории. Л.: Экономическое образование, 1929. - 268 с.; Соколова Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М.: ЮНИТИ, 1996.- 638 с.

² В теории бухгалтерского учета существует три подхода к пониманию балансоведения и идентификации его места в системе счетных наук. В данной работе под балансоведением понимается особое направление в теории бухгалтерского учета, рассматривающее экономическую сущность баланса, принципы его построения, правила оценки статей и использование балансовой информации в целях управления предприятия. Такого под-

XX в. было установлено, что бухгалтерский баланс может формироваться на основе двух взаимоисключающих концепций: статической и динамической. В первом случае баланс понимается как метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке и на определенный момент времени изобразить состояние средств предприятия и источники их формирования, во втором - метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке и на определенный момент времени изобразить кругооборот капитала, вложенного в предприятие и его финансовый результат³.

В зависимости от используемой концепции баланс по-разному отражает финансовое положение и результаты деятельности организации, при том что содержание этих операций неизменно (рис. 1).

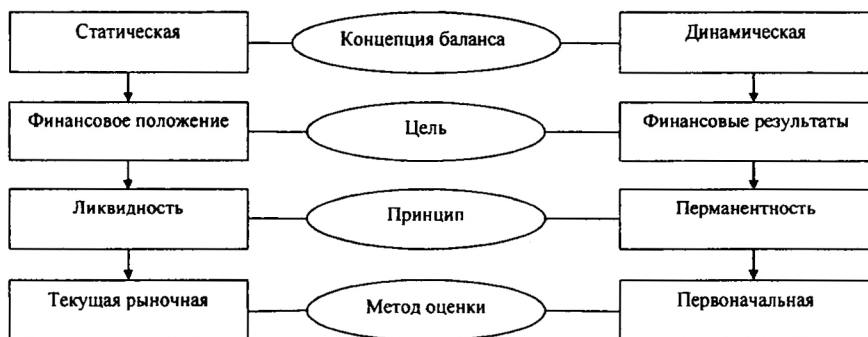


Рис. 1⁴ Две концепции бухгалтерского баланса

Выбор концепции определяет также особенности структуры бухгалтерского баланса и содержание его составных частей (рис. 2).

хода придерживались Н.А. Блатов (1875-1942), Н.С. Аринушкин (1869-?) и Н.С. Помазков (1889-1968). А.П. Рудановский (1863-1931) и Я.М. Гальперин (1894-1952) использовали термины счетоведение и балансоведение как синонимы, а Н.А. Кипарисов полагал, что балансоведение является ключевым элементом триады, формирующей ядро счетоведения, в которое еще входит история счетоведения и общая теория учета [Ковалев В.В. Балансоведение и экономический анализ в работах российских ученых // Бухгалтерский учет в С.-Петербурге, 1703-2003 Сб. статей под ред. Я.В. Соколова. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003, с. 221, 225, 230].

³ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003, с. 424.

⁴ Рис. 1 сформирован на основе рисунка Романовой С.А. Анализ методологии бухгалтерского баланса [Электронный ресурс]: дис... к. э.н.: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика, С.-Петерб. гос. ун-т. – СПб, 2005 – 241 с. – Режим доступа: <http://sigla.rsl.ru>, с. 53.

Статический баланс		Динамический баланс	
Актив	Пассив	Актив	Пассив
Имущество (в наличии)	Задолженность перед учредителями	Расходы по незавершенным циклам кругооборота капитала	Фактически внесенные средства учредителей
Долги, причитающиеся организации	Долги, подлежащие оплате	Ожидаемое поступление денежных средств	Финансовый результат
			Ожидаемый отток денежных средств

Рис. 2⁵ Строение статического и динамического балансов

Динамический баланс имел доминирующее значение для учетной практики XX в., при этом главной отчетной формой признавался отчет о финансовых результатах и отчетность формировалась, в первую очередь, для администрации хозяйствующего субъекта. В XXI в. приоритетными пользователями отчетности становятся актуальные и потенциальные собственники предприятий, для которых наиболее значима информация об изменении стоимости вложенного капитала или чистых активов и, следовательно, главной формой отчетности становится бухгалтерский баланс, составленный в рыночной или справедливой⁶ оценке. Но необходимо отметить, что в чистом виде концепции бухгалтерского баланса никогда не применялись на практике.

Смешение подходов присуще всем этапам развития нормативного регулирования отчетности, начиная с XVII в. Основным проявлением этого является использование множественности оценок для различных объектов учета. Поэтому главная задача развития теории бухгалтерского учета состоит в осознании потенциальных возможностей теорий статического и динамического баланса. Это требует возобновления и развития балансоведения, переосмысления его науч-

⁵ Рис. 2 сформирован на основе рисунков в работах: Медведева М.Ю. Теория бухгалтерского учета: учебник. – М.: Омега-Л, 2007, с. 277, 299; Балансоведение. Серия «Высшее образование»/ Бреславцева Н.А. и др. - Ростов - на - Дону: Феникс, 2004, с. 60.

⁶ Справедливая стоимость – та сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами [п.6 МСФО 16 «Основные средства»: Международные стандарты финансовой отчетности - М.: Аскери, 2008, с. 163].

ных достижений в свете современных тенденций развития бухгалтерского учета.

2. Особенности развития бухгалтерского баланса в советский период

Особенностью социалистического учета и формируемой на его основе отчетности считалась ее достоверность. На практике все элементы учетной системы были унифицированы путем разработки подробных инструкций и указаний, утверждения единого плана счетов и отчетных форм. Отечественные авторы были вынуждены рассматривать применяемый на практике бухгалтерский баланс как единственный но верный.

Основное внимание в этот период уделялось изучению правил нормирования и структурирования баланса, исследованию многообразия балансов, используемых на практике в различных отраслях народного хозяйства. Результатом стало создание бланка бухгалтерского баланса, представляющего сведения о нормативных значениях конкретных балансовых статей и бланков, отвечающих запросам конкретного времени (раскрытие информации для выявления потребности предприятия в финансировании, сведений о потерях военного времени, о состоянии капитального строительства и др.).

3. Типология бухгалтерских балансов и актуализированная классификация

Изучение классификаций бухгалтерских балансов, а также современной практики формирования отчетности позволило разработать новую актуализированную классификацию балансов (рис. 3). Как и всякая классификация, она условна, однако может быть полезна в практике бухгалтеров, пользователей отчетности и финансовых аналитиков, а также использоваться в балансоведении и в образовательном процессе.

В классификации выделены и обоснованы два новых признака – непрерывность деятельности и структурирование. Первый разделяет бухгалтерские балансы на две группы: *чрезвычайные* (формируемые в процессе процедурно-организационных мероприятий) и *текущие* (все прочие). Такое разделение балансов позволяет учесть не только время их составления, но и задачи, поставленные администрацией. Текущие балансы раскрывают информацию об имущественном и финансовом положении предприятия, находящегося в состоянии деловой активности; чрезвычайные - в состоянии прерывания деятельности.

Введение в классификацию балансов признака структурирования обусловлено выявлением существенных отличий балансов этой

группы. Различная структура баланса в рамках единой методологии бухгалтерского учета не изменяет его содержания, но оказывает влияние на восприятие информации. Поэтому виды балансов, различаемые по структурированию, следует рассматривать среди формальных признаков. В настоящее время в российской бухгалтерской литературе балансам этой группы уделяется недостаточное внимание. Авторы⁷, которые останавливаются на этом вопросе, рассматривают его в отдельном разделе. Включение признака структурирования в общую классификацию балансов позволит в краткой форме изложить особенности этих типов балансов.



Рис. 3 Классификация бухгалтерских балансов

⁷ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. - М.: Финансы и статистика, 2004, с.373; Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - 3-е изд., перераб. и доп.-М.: Финансы и кредит, 2006, с.303-309; Щербакова В.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - М.: Форум: ИНФРА-М, 2006, с. 80-82.

По результатам исследования современной практики составления отчетности группа балансов, сформированная по признаку объема, дополнена сегментным и комбинированным бухгалтерскими балансами.

Сегментный баланс – это баланс, формируемый по отдельным сегментам предприятия, по которым информация раскрывается в бухгалтерской отчетности. Сегменты принято классифицировать на отраслевые и географические. Отраслевые сегменты охватывают деятельность организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы или оказанию определенной услуги. Географические сегменты формируются по географическим регионам (местам расположения активов организации; ведению деятельности организации (филиалы, структурные подразделения); рынкам сбыта (потребителям (покупателям) товаров, работ, услуг)). Таким образом, при формировании баланса по отраслевому сегменту получается баланс по основной или неосновной деятельности, при составлении баланса по географическому сегменту – отдельный. Следовательно, в едином понятии объединяется сразу три вида балансов: основной, неосновной (обычно включаемые в группу балансов по виду деятельности) и отдельный (рассматриваемый большинством авторов в группе балансов по объему).

Комбинированный баланс представляет показатели нескольких предприятий, контролируемых одним и тем же лицом, либо находящихся под совместным контролем нескольких лиц, как если бы они были одной компанией. При формировании комбинированной отчетности операции, остатки по счетам и расходы между предприятиями группы элиминируются. Отличие комбинированного баланса от консолидированного заключается в том, что в первом капиталы компаний складываются, а в последнем показывается капитал только материнской компании. В России комбинированную финансовую отчетность составляют консорциум «Альфа-Групп»⁸, ОАО «ОГК-1»⁹, ОАО «Детский мир»¹⁰ и другие. Несмотря на широкое использование на практике, комбинированная отчетность вплоть до настоящего времени не нашла описания на страницах учебных и теоретических работ.

В классификацию балансов по формату введен графический баланс, практически, забытый в современной учетной литературе. *Графический баланс* – это баланс представленный в графической форме (диаграмма, рисунок). Впервые данный вид баланса был рассмотрен А.П. Пеленкиным в 1898 г. Этот баланс обладает наглядной формой и

⁸ <http://www.alfagroup.ru/306/reports.aspx>

⁹ <http://www.ogk1.com/?th=1&ch=art&id=93&m=5>

¹⁰ http://www.det-mir.ru/cntnt/menu1/investoram_i_akchioneram/finansovay.html

удобен для использования в образовательном процессе. На практике эта форма полезна в публичной отчетности, поскольку позволяет отчетность сделать более понятной неподготовленным пользователям.

Значимость такому подходу к выделению классификационных признаков балансов придает универсальность.

4. Бухгалтерская отчетность, раскрывающая информацию о двух оценках объектов учета и структуре финансового результата, с разделением на итоги хозяйственной деятельности и эффект от переоценки активов и обязательств

Исследование эволюции бухгалтерского баланса и современных требований, предъявляемых к отчетности, позволило предложить новую форму бухгалтерского баланса и ряд предложений по изменению остальных отчетных форм.

В основе новой формы бухгалтерского баланса заложена теория органического баланса, выдвинутая Ф. Шмидтом (1882-1950)¹¹, следуя за которой информацию о результатах переоценки предлагаем показывать в отдельной статье баланса «Прибыль (убыток) от владения имуществом». Разработанная форма раскрывает сведения о двух оценках активов и обязательств (первоначальной и переоцененной), что обеспечено введением в баланс дополнительных граф. Для обеспечения сопоставимости отчетных показателей организации с показателями других предприятий предлагается справочно указывать дату последней переоценки нематериальных активов и основных средств.

В работе также предложена новая форма отчета о прибылях и убытках, дополненная разделом «Доходы и расходы от владения имуществом», где найдут отражение доходы и расходы от переоценки активов и обязательств. Для исключения возможности распределения прибыли в размере большем, чем это может не ухудшить платежеспособность предприятия, рекомендуется включить статью «Прибыль, возможная к распределению», раскрывающую сумму прибыли от хозяйственной деятельности, уменьшенную на отрицательный результат переоценки активов и обязательств.

Остальные отчетные формы предлагается дополнить показателями, раскрывающими информацию о двух оценках активов и обязательств и сведения о структуре финансовых результатов.

В бухгалтерском балансе, сформированном по предлагаемой схеме, по данным публичной отчетности ОАО «Ростелеком»¹² за

¹¹ Бетге Й. Балансоведение / пер. с нем. под ред. В.Д. Новодворского. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. – с. 18.

¹² Данные получены из индивидуальной отчетности ОАО «Ростелеком»: http://www.r.ru/centr-invest/financial/RAS/detail.php?SECTION_ID=152.

2007г. прибыль от владения имуществом составила 12 % от итога баланса, в отчете о прибылях и убытках итоговая величина прибыли осталась неизменной, но прибыль к распределению, за счет исключения суммы дооценки активов, сократилась на 59 %.

Измененные формы бухгалтерской отчетности повысят прозрачность отчетной информации; обеспечат возможность качественной интерпретации финансовых результатов деятельности предприятий и эффекта от оценочных изменений, сопоставимость отчетных данных для сравнительного анализа показателей организаций, использующих в своей методологии учета различное сочетание элементов учетной политики.

5. Методология бухгалтерского учета, позволяющая формировать необходимые сведения для составления отчетности по предлагаемым формам

Анализ применяемых в российской практике правил бухгалтерского учета оценочных изменений выявил, что они не обеспечивают представление необходимой информации для составления предложенной бухгалтерской отчетности, так как в учете отсутствует информация об остаточной стоимости амортизируемых объектов, выявляемой от первоначальной стоимости и о финансовых результатах в разрезе источников образования. Поэтому в диссертации, путем суммирования достоинств предлагаемых в научной литературе подходов к отражению оценочных изменений разработана авторская учетная модель. В ее основе лежит теория потенциальных оценок, предложенная Ж.Б. Дюмарше (1874-1946). Сущность этой теории заключается в использовании ряда регулирующих счетов для сохранения двух оценок всех объектов учета: первоначальной и рыночной¹³. К сожалению, в действующем плане счетов отсутствуют свободные номера счетов для введения необходимого числа регулирующих счетов без нарушения его структурирования. Поэтому для сохранения сведений о первоначальной стоимости активов предлагается суммы переоценки учитывать на дополнительных субсчетах к счетам, на которых учитываются переоцениваемые активы: к счету 01 - «Отклонение стоимости основных средств»; к счету 04 - «Отклонение стоимости нематериальных активов»; к счету 58 - «Отклонение стоимости финансовых вложений». Для корректировки сумм накопленной амортизации и учета последующих начислений амортизации от сумм дооценки (уценки) активов рекомендуется ввести в план счетов субсчета: к сче-

¹³ Кошкин И.А. Построение бухгалтерского баланса (теория баланса).- Л.: 1-я тип. Гиз-легпрома, 1940, с. 63.

ту 02 - «Отклонение амортизации основных средств»; к счету 05 - «Отклонение амортизации нематериальных активов». Учет результатов переоценки следует организовать на новых счетах: 92 «Доходы и расходы от владения имуществом» и 85 «Прибыль (убыток) от владения имуществом»¹⁴.

При таком подходе порядок отражения операций переоценки и дальнейшего учета основных средств будет выглядеть следующим образом:

Дебет 01 Кредит 92 - увеличение¹⁵ первоначальной стоимости основных средств;

Дебет 92 Кредит 02 - увеличение накопленной амортизации основных средств и начисление амортизации от суммы дооценки основных средств;

Дебет 02 Кредит 01 - списание суммы отклонения амортизации при выбытии основного средства;

Дебет 92 Кредит 01 - списание суммы остатка оценочного отклонения стоимости основного средства при выбытии;

Дебет 92 Кредит 85 – выявлена прибыль от владения имуществом.

Предлагаемая модель учета оценочных изменений позволит формировать в бухгалтерском учете информацию о двух оценках активов и обязательств, выявлять финансовый результат по источникам образования, унифицировать правила учета аналогичных операций переоценки. Применение разработанной методологии учета позволит формировать разработанные в диссертации отчетные формы.

Использование предлагаемых форм отчетности сократит объем пояснительной записки. Формирование разработанного бухгалтерского баланса и использование новой методологии учета позволит практикам бухгалтерского учета и пользователям отчетности накопить опыт по составлению и анализу баланса в двух оценках. Появится возможность с минимальными коррективами перейти к формированию бухгалтерского баланса по правилам двух концепций: статической и динамической – при введении в законодательство требования отражать в отчетности учетные объекты в рыночной оценке. Вероятность такого изменения законодательства достаточно высока, по-

¹⁴ Эти счета впервые предложены Ткачук Н.В. Финансовый результат от владения имуществом // Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2004 года. Март-апрель 2005 года. Факультет статистики, учета и экономического анализа: Сборник докладов, с. 34-37.

¹⁵ При уменьшении стоимости основных средств по результатам переоценки проводки будут обратными.

сколько реформирование бухгалтерского учета в нашей стране проводится в направлении сближения с МСФО, а в этой системе отчетности в течение последнего десятилетия оценка по себестоимости была заменена оценкой по справедливой стоимости по значительному числу балансовых статей, перечень которых постоянно расширяется. Использование предлагаемых форм отчетности расширит возможности финансовых аналитиков и других пользователей отчетности; позволит более полно и объективно оценивать истинное положение организации и проводить сравнительный анализ показателей отчетности организаций, использующих различный набор способов отражения фактов хозяйственной жизни.

Основные положения диссертационной работы отражены в следующих публикациях:

1. Карельская С.Н. Бухгалтерские балансы компаний XIX-XX вв. // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2006. – № 3 (47) – С. 171-174 – 0,2 п.л.
2. Карельская С.Н. Эволюция бухгалтерского баланса // Финансы и бизнес. – 2008. – № 4. – С. 142 – 153 – 0,7 п.л.
3. Карельская С.Н., Малькова Т.Н. Бухгалтерский учет морской торговли по опубликованной финансовой отчетности российско-американской компании (1842-1871) // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: Материалы всероссийской научно- практической конференции, 27-28 апреля 2006 года / под научн. ред. Е.М. Сорокиной. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2006. - 0,3 п.л. (вклад автора 0,1 п.л.).
4. Карельская С.Н. Классификация бухгалтерских балансов // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития: Научная конференция преподавателей, аспирантов и студентов: Тезисы докладов. – СПб: Изд-во СПбГИЭУ, 2006. – 0,2 п.л.
5. Карельская С.Н. Отчетность Российско-Американской Компании // Ломоносов 2006: Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых: Тезисы докладов / под общ. ред. В.Н. Сидоренко. - М.: Изд-во МГУ, 2006. – 0,1 п.л.
6. Карельская С.Н. Форматы российского баланса в начале XX века // Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2005 г. Факультет статистики, учета и экономического анализа: Сборник докладов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2006. – 0,2 п.л.
7. Карельская С.Н. Функции баланса и инвентаря в практике XIV-XIX вв. // Ломоносов 2007: XIV Международной конференции

студентов, аспирантов и молодых ученых: Материалы докладов [Электронный ресурс] / Отв. ред. И.А. Алешковский, П.Н. Костылев. – М.: Изд-во МГУ, 2007. – 0,1 п.л. – Режим доступа: <http://www.lomonosov-msu.ru/2007/24/dsveta@mail.ru.doc.pdf>

8. Карельская С.Н. Влияние методов амортизации основных средств на показатели бухгалтерской отчетности // Бухгалтерские вести. – 2008. – № 28. – С. 28 – 33 – 0,4 п.л.

10 ~

КАРЕЛЬСКАЯ СВЕТЛАНА НИКОЛАЕВНА
АВТОРЕФЕРАТ

Лицензия ЛР № 020412 от 12.02.97

Подписано в печать 29.01.09. Формат 60х84 1/16. Бум. офсетная.
Печ. л. 1,2. Бум. л. 0,6. РТГ изд-ва СПбГУЭФ. Тираж 70 экз. Заказ 45.

Издательство Санкт-Петербургского государственного университета
экономики и финансов
191023, Санкт-Петербург, Садовая ул., д. 21.